



## طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای

هادی ملکی پور<sup>۱</sup>  
محمد رضا عبدلی<sup>۲</sup>  
حسن ولیان<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۱/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۲۴

### چکیده

از آنجاییکه حرفه حسابرسی فرآیندی همراه با قضاوت است، شناخت مفاهیم استدلالی برای رسیدن به سطحی از منطق در قضاوت حسابرسی مفهوم نظری و بنیادی در عرصه این حرفه می‌باشد. در این راستا باید بیان نمود، درایت به عنوان یکی از مولفه‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرس محسوب می‌شود که سطحی از تعقل‌گرایی برای اتخاذ تصمیم خردمندانه را تعیین می‌کند و باعث ارتقای سطح کیفی قضاوت در حسابرسی می‌شود. براین مبنا هدف این پژوهش طراحی مدل درایت خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. روش شناسی این پژوهش ترکیبی (کیفی و کمی) است که براساس مشارکت دو جامعه خبرگان به عنوان اعضای پانل در بخش کیفی و ۳۰ نفر از حسابرسان مستقل به عنوان اعضای جامعه آماری در بخش کمی صورت پذیرفت. در بخش کیفی از روش فرا تحلیل به منظور شناسایی مضامین مربوط به ویژگی‌های درایت خردمندانه در قضاوت حرفه‌ای استفاده شد و سپس از طریق تحلیل دلفی مضامین پایه تعیین شده، براساس دو معیار ضریب توافق و میانگین طی سه مرحله به صورت رفت و برگشتی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک مورد بررسی قرار گرفت که نتایج در این بخش از میان ۲۰ مضمون پایه تعداد ۱۴ مضمون را مورد تایید قرار داد. در بخش کمی نیز مضمون‌های تایید شده ابتدا کدگذاری و سپس براساس ایجاد پرسشنامه‌های ماتریسی بین اعضای جامعه هدف در بخش کمی توزیع شدند تا براساس روش تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر، تاثیرگذارترین ویژگی مربوط به درایت خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود. براساس نتایج مشخص گردید، مضمون پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای به عنوان مضمون پایه تفکر حرفه‌ای تاثیرگذارترین ویژگی درایت خردمندانه انتخاب شد.

واژه‌های کلیدی: فلسفه درایت خردمندانه، قضاوت حرفه‌ای، مضامین تفکر.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. hadi282m@yahoo.com

۲- دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. mrab830@yahoo.com

۳- استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. Email: Hasan.valiyan@yahoo.com

## ۱- مقدمه

جستجوی خرد و خردمندی تقریباً به اندازه حیات بشر قدمت دارد، قدمتی که ثمر تلاش فیلسوفان و اندیشمندان حوزه‌های مختلف علم همچون فلسفه، علوم اجتماعی، مدیریت و روانشناسی بوده است و اخیراً باتوجه به اهمیت آن در عرصه‌های تصمیم‌گیری، وارد حرفه حسابرسی شده است (پارانوان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸: ۲۳). باید توجه داشت هرچند این عرصه روز به روز در حال توسعه است، اما خردمندی، نوعی کیفیت انسانی در تصمیم‌گیری است که بسیار نادر است و به دشواری قابل مفهوم‌سازی و عملیاتی شدن است، چراکه رسیدن به شناخت یک ابعاد خردمندی در تصمیم‌گیری یک فرد به دلیل پیچیدگی‌های درونی کاری بسیار دشوار و زمان بر است (استراتبرگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴: ۱۶۶). از طرف دیگر درایت در تصمیم‌گیری نوعی بینش و شناخت فلسفی و اجتماعی در باب موضوع موردنظر می‌باشد. موضوعی که می‌تواند مسئولیتی برای فرد به همراه داشته باشد که می‌بایست در برابر آن پاسخگو باشد. قرار گرفتن درایت در کنار خردمندی نوعی ادراک درونی فرد (حسابرس) در تصمیم‌گیری است که باعث می‌شود تا فرد به شناختی در تصمیم‌گیری خود برسد که احساس اشرافی آن را تایید نموده و آن را بهترین گزینه برای اتخاذ می‌داند (ویندهارست<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱: ۴۳). تصمیم‌گیری در حسابرسی نوعی استدلال قبل از قضاوت است، استدلالی که باعث می‌شود برحسب رویکردهای درونی و بیرونی حسابرس، قضاوت حسابرس شکل گیرد. در واقع قضاوت و تصمیم‌گیری جزء پایه اصلی حسابرسی می‌باشند که لزوم توجه به ابعاد ناشناخته محتوایی آن می‌تواند به توسعه علم در این عرصه کمک نماید (مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸: ۲۴). به عبارت دیگر، تصمیم‌گیری و به تبع آن قضاوت حرفه‌ای از آنجاییکه بخش مهم و حیاتی در کلیه فرآیندهای حسابرسی است، شناخت ویژگی‌هایی همچون درایت خردمندان که مبتنی بر بینش فلسفی حسابرس می‌باشد، می‌تواند به ارتقای سطح کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی صاحبکاران توسط

حسابرسان کمک نماید که نتیجه آن افزایش سطح شفافیت‌ها در تصمیم‌گیری ذینفعان می‌باشد. درایت خردمندان نوعی بلوغ در تصمیم‌گیری است که مبتنی بر تفکر و ویژگی‌های درونی حسابرسی می‌باشد، که اصطلاحاً به آن تصمیم‌های سنجیده‌تر به زبان عامیانه گفته می‌شود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸: ۳۰۲). در همین راستا اسمال<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) در فضای توأم با عدم شفافیت‌های امروزی، نیاز به درایت بخردانه در تصمیم‌گیری را برای درک کامل ماهیت خرد و دانایی جهت بررسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان ضروری تلقی نموده است (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰). در واقع خرد یک مفهوم چندوجهی است که از شناخت، کردار و عواطف انسانی نشات می‌گیرد و ذهیت و عینیت را در یکدیگر تلفیق می‌کند (والنتینه و گودکین<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹: ۲۷۹). درایت خردورزانه، خود را از طریق محتوی‌سازی منافع، ارزش‌ها و باورهای مختلف و همچنین قضاوت و داوری به منظور تحقق اهداف، به نمایش می‌گذارد. از منظر دیگر، خرد یا دانایی، علت رفتار، انتخاب است، به عبارت دیگر، خرد و دانایی از طریق چارچوب‌های ذهنی، توانایی فرد را در زمینه داوری و انتخاب، بکار می‌گیرد و به تصمیم‌گیری غناء می‌بخشد (رونی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳: ۸۱). در طی سالیان اخیر محققین به تحقیقات تجربی در زمینه نقش درایت خردمندان در تصمیم‌گیری در حیطه‌های علوم انسانی همچون رویکردهای درونی و فردی تصمیم‌گیرندگان روی آورده‌اند و چنین استدلال می‌کنند که درایت، خردمندان به اتخاذکنندگان تصمیم همچون حسابرسان، در استفاده از قضاوت صحیح به هنگام تصمیم‌گیری، کمک می‌کند. هرچند، علیرغم تاکیدهای اخیر بر نقش حیاتی خرد در تصمیم‌گیری، تحقیقات موجود در زمینه خرد و شهود در فضای حسابرسی به دلیل بی‌توجهی به این موضوع مهم در تصمیم‌گیری، اطلاعات کافی و مناسب برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب در حرفه‌ای حسابرسی در اختیار تحلیل‌گران و تئورسین‌های این رشته قرار نمی‌دهد، اما درک نظری مفهوم درایت خردمندان در

### پیشینه پژوهش

#### پیشینه نظری

از منظر کلاسیک، خرد، ویژگی است که به درستی قضاوت‌ها در شرایط حساس (میلی<sup>۸</sup>، ۲۰۱۰: ۶۴۱) نسبت به خود و نسبت به دیگران می‌پردازد. خرد که با قضاوت درست و به‌کارگیری دانش در زندگی مرتبط می‌باشد، به دو روش مفهوم‌سازی می‌شود:

- سوفیاً<sup>۹</sup> (خرد ناب یا تئوریک)
- فرونیسیس<sup>۱۰</sup> (احتیاط یا خرد عملی).

در حالیکه خردنظری، به حقیقت درونی می‌پردازد، خردعملی با رفتار سر و کار دارد و به رفتار درست در شرایط و زمان معین توجه دارد. به عبارت دیگر، خرد نظری بدین موضوع می‌پردازد که چه چیزی برای انجام دادن صحیح است، در حالیکه خرد عملی مستلزم یک توانایی برای انجام آن می‌باشد. ریشه مفهوم خرد، توجه بسیاری از محققین در رشته‌های مختلف را در مطالعات آکادمیک معاصر را به خود جلب کرده است (رویایی و همکاران، ۱۳۹۲). در ابتدا در رشته فلسفه، سپس در رشته روانشناسی؛ رهبری؛ مطالعات سازمانی؛ مدیریت؛ حسابرسی و دیگر حیطه به‌دنبال مفهوم‌سازی و محتوی‌سازی واژه خرد بوده است. در زمینه‌های حسابرسی، موضوع خرد و تصمیم‌گیری بر مبنای خرد براساس توانمندی‌های فردی در طی سالیان اخیر مورد بحث واقع شده است و بیشتر از منظر قضاوت حسابرسان در بررسی صورت‌های مالی نشات گرفته است. (بالتیس و اسمیت<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۰: ۸۹). نکته‌ی قابل توجه این است که خرد در تصمیم‌گیری حسابرسان به‌عنوان تلفیق ویژگی‌های شناختی و انعکاسی تعریف می‌شود و آن را یک ویژگی عمومی در تمامی افراد نمی‌دانند و الزاماً مبتنی بر مهارت و دانش فنی و تخصصی فرد نمی‌باشد. به عبارت دیگر، برگسما و آردلت<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۲) بیان نمودند، خرد مختص افراد عاقل و آگاه است و نباید به‌عنوان یک ویژگی فردی به آن نگریسته شود. از طرف دیگر، پژوهش‌های حسابرسی در مورد نقش خرد در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در مورد صورت‌های مالی، نسبت به این انتقاد بر مکتب برلین

تصمیم‌گیری‌های حسابرسان می‌تواند به‌عنوان یک نقطه‌ی اتکا در حیطه‌های قضاوتی حسابرسان محسوب شود (کسیکنزیمیالی و راوثوندی<sup>۷</sup>، ۱۹۹۰: ۲۸). در حالیکه توجه و علاقه به تئوری خرد در رشته‌های مختلف در حال رشد است، اما تلفیق خرد در روش‌های حرفه‌ای همچون حسابرسی، به ویژه تصمیم‌گیری و اظهارنظرهای حرفه‌ای آن‌ها درباره صورت‌های مالی همچنان در هاله‌ای از ابهام قرار دارد. باتوجه به فقدان یک درک تجربی و صریح از رابطه بین خرد و تصمیم‌گیری حسابرسان، این شکاف دو چندان می‌گردد (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳: ۵۰۶). لذا این پژوهش در پی مفهوم‌سازی درایتِ خردمندانه در رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان در کنار وجود استانداردهای حسابرسی برای اتخاذ بهترین تصمیم جهت قضاوت حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش تلاش می‌شود، با اتکا به روش فراترکیب از طریق واکاوی محتوایی در مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه نسبت به شناخت مولفه‌ها و شاخص‌های پژوهش اقدام شود و پس از آن از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری فراگیر اقدام به اولویت بندی مهمترین ابعاد درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای گردد. باتوجه به توضیحات داده شده، هدف این پژوهش، شناسایی و اولویت‌بندی ویژگی‌های درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. براین اساس در این پژوهش در بخش دوم ضمن بیان مبانی نظری پژوهش اقدام به بیان چرایی انجام پژوهش و بسط مفهومی تحقیق با استدلال‌های کاربردی و پژوهشی گردیده است. در بخش سوم نیز پژوهش با بیان روش تحقیق، مشارکت‌کنندگان، ابزارگردآوری و اعتبار تحقیق تلاش می‌شود تا مسیر منسجم‌تری از محتوایی پژوهش ارائه گردد و در بخش چهارم تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر از طریق ایجاد پرسشنامه‌های ماتریسی در نهایت به ارائه مدل پژوهش منجر خواهد شد تا در انتها در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم ارائه شود.

که بیان نمودند، خرد دارای ثبات همیشگی نیست و ممکن است یک فرد در پاره‌ای از مواقع حتی ممکن است به دور از هر گونه خردورزی اقدام به تصمیم‌گیری نماید، روی خوش نشان داده‌اند. پس می‌توان اینطور استنباط نمود که افراد در تمامی شرایط ممکن است، عاقلانه رفتار نکنند (ریچاردسون و پاسوپاتی<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۵: ۱۴۰؛ استرانبرگ، ۲۰۰۴: ۱۶۶). تئوری تعادل استرنبرگ نشان می‌دهد که خرد در تصمیم‌گیری‌های حساب‌رسان، استفاده‌ی مبتنی بر ارزش از هوش و تجربه به منظور تحقق یک رابطه برد-برد از طریق برقراری تعادل بین منابع درون فردی حساب‌رسان، بین فردی و فرافردی در کوتاه‌مدت و بلندمدت و ایجاد تعادل بین پذیرش، شکل‌دهی وضع موجود یا انتخاب یک محیط جدید است. به بیانی دیگر، تئوری تعادل، خرد را تعادل افراد با شرایط مختلف در نظر می‌گیرد.

تفکر منطقی که اساس یک فرد در پیشرفت حرفه‌ای است پس زمینه‌ای از وجود درایت خردمندانه برای رسیدن به بلوغ در تصمیم‌گیری است. به عبارت دیگر فرد از طریق درایت خردمندانه نوعی از تفکر را برای چالش‌های مسیر حرفه‌ای خود انتخاب می‌کند که مبتنی بر فرآیندهای گام به گام و عقلایی است (دان<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۵: ۷۸). در واقع وجود درایت خردمندانه عاملی موثر در استنباط‌های ذهنی حساب‌رسان برای اتخاذ قضاوتی مطلوب‌تر و متناسب‌تر با واقعیت‌ها است. در یک تعریف ردکلیف<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۸) درایت خردمندانه را نوعی فلسفه از ذهن معرفی می‌کند و آن را مبتنی بر فرآیندی گام به گام برای رسیدن به حد مطلوبی از تصمیم و تفکر تعریف می‌نماید. از طرف دیگر لِنز<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۸) در راستای درایت خردمندانه موضوع منطقی در تصمیم‌گیری و قضاوت حساب‌رسان را مطرح می‌نماید و نگرش درایت گونه حساب‌رسان را شامل خصوصیات هم‌چون جامعیت، تعمق و نگرش منعطف نسبت به حرفه حساب‌رسان تعریف می‌نماید. براین اساس یک حساب‌رسان دارای درایت‌مندی منطقی فردی است که همواره تلاش می‌نماید سطحی از تفکر را برگزیند که دارای جامعیت و تعمیم‌پذیری باشد و

براساس آن مسائل و چالش‌های حرفه حساب‌رسان را در ارتباط با زمینه‌های چندبعدی برای رسیدن به منفعتی جامع مورد بررسی قرار می‌دهد و با مورد سوال قرار دادن امور بدیهی در حرفه حساب‌رسان، مسیری فراترنگرانه و ماورای پیش‌فرض‌های ذهنی و کلیشه‌ای خود به دور از تعصبات انتخاب می‌نماید (لام و منساح<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۶). از طرف دیگر وجود درایت‌مندی خردمندانه در حساب‌رسان باعث می‌شود فرد از طریق تعمق در چالش‌های حساب‌رسان و نگرش انعطاف‌پذیرانه در این عرصه، شقوق مورد نظر یک تصمیم را براساس رویکردهای تفکری هم‌چون شهود و اشراق مورد بررسی قرار دهد تا از این طریق در قضاوت خود انسجام رفتاری و حرفه‌ای بیشتری را بکار گرفته باشد. در واقع وجود این ویژگی درایت‌مندی خردمندانه در حساب‌رسان باعث می‌شود فرد صرفاً رسیدن به یک تصمیم رضایت‌بخش از طریق فرآیند تدریجی را مورد توجه قرار ندهد، بلکه براساس اصول تصمیم‌گیری عقلایی به صورت گام به گام برای رسیدن به بهترین تصمیم جهت قضاوت عمل نمایند. چراکه تصمیم‌گیری اشاره به یک مجموعه فعالیت‌های ذهنی دارد که به هنگام تصمیم‌گیری درباره خلق یا انتخاب در بین راه‌حل‌های مختلف، رخ می‌دهد (چاراگین و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۸: ۴) و می‌تواند بسته به رویکرد فرد بخردانه (عقلایی) یا تدریجی (رضایت‌بخش) باشد (ایجانی و همکاران، ۱۳۹۱). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حساب‌داری و حساب‌رسان که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن معیارهای تصمیم‌گیری حساب‌رسان است که در هیچ کتاب استاندارد دی به آن اشاره نشده است. چراکه تصمیم‌گیری امری است که در تمام فرآیند عملیات حساب‌رسان وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی هم‌چون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حساب‌رسان می‌شود. از منظر تئوری‌های رفتاری در حیطه‌های حساب‌رسان، باید بیان شود، حساب‌رسان یک فرد خاص با دانش فنی، در یک فضای خاص، در یک زمان خاص و در یک مکان خاص و متفاوت از تمامی بررسی‌های قبلی خود می‌باشد. در

انجام دهد. لذا شناخت تصمیم‌های یک حسابرس در بررسی‌های صورت‌های مالی با اتکا به مفهوم‌سازی خرد، می‌تواند به همراستایی بیشتر مفاهیم ذهنی و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها کمک نماید، چراکه کمتر به موضوع تصمیم‌گیری در حسابرسی توجه شده است.

### پیشینه تجربی

سان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تاثیر اشتراک گذاری دانش حسابرس در قالب تفکر گروهی بر کیفیت حسابرسی» انجام دادند. این پژوهش که به صورت نیمه تجربی صورت گرفت با مشارکت گروه های کنترل و آزمون و با مشارکت ۴ گروه ۲۰ نفر صورت پذیرفت. نتایج براساس آزمون های تطبیقی نشان داد، اشتراک گذاری دانش حسابرسی می تواند ضمن افزایش قابلیت های تصمیم گیری گروهی، به ایجاد وحدت رویه بیشتر و نگرش های مبتنی بر مسئولیت های اجتماعی حسابرسان منجر شود و باعث گردد تا کارکردهای کیفی حسابرسی تقویت شود. بوکارو<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «ارتقای سطح کارکردهای تفکر انتقادی حسابرسان در محیط های بررسی پیچیده» انجام دادند. در این پژوهش تفکر انتقادی به عنوان یک مبنای حسابرسی مبتنی بر الگوی پارادیمی انتقادی به مسئولیت‌های حسابرسان در قابل سرمایه‌گذاران، سهامداران و دولت همچون محیط زیست اشاره دارد که چگونه از این طریق می‌توانند صورت‌های مالی ای را که دارای ثقل می‌باشند را شناسایی و گزارش‌های شفاف‌تری از عملکردهای مالی صاحبکاران ارائه دهند. در این پژوهش تعداد ۳۰۰ حسابرس کشور مکزیک از طریق پرسشنامه مشارکت داشتند و نتایج نشان داد، وجود سطح تحلیلی و شهودی به عنوان دو معیار تفکر انتقادی در حسابرسان می‌تواند صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اقدام به ثقل و گمراهی سهامداران و سرمایه‌گذاران نموده بودند را به خوبی شناسایی نمایند. پارانوان و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان بررسی سطح انجام وظیفه حرفه‌ای حسابرسی

این شرایط، می‌بایست با نگاهی کلان هم بر حیطه‌های تخصصی و هم بر حیطه‌های رفتاری تمرکز شود و تلاش شود، ارتباطات خود را از منظر دیدگاه‌های بازرگانی با صاحبکاران حفظ کند (لینچ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹: ۱۲۱۰). تصمیم‌گیری یا قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان باور دارد که حسابرسان براساس به‌کارگیری دانش فنی و تخصصی مبتنی بر تجربه‌های‌شان می‌توانند اظهارنظرهای واقع‌گرایانه براساس رفتارهای اخلاقی را در جهت افزایش میزان شفافیت‌ها اتخاذ نمایند (زسامبوک<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷: ۴). درحالی‌که تئوری‌های سنتی اعتقاد داشتند که براساس رویکردهای بخردانه و بر مبنای مدل‌های هنجاری می‌بایست تصمیم‌های بهینه‌ای مبتنی بر طی کردن گام به گام اصول تصمیم‌گیری طی شود، رویکردهای رفتاری و شناختی اعتقاد به تاثیرگذاری محیط‌های پیچیده در فرآیندهای تصمیم‌گیری دارد و تصمیم‌گیری را مبنایی براساس نیروهای درونی حسابرسان همچون قدرت شهود بنا می‌نماید. در واقع تصمیم‌گیری از فرآیند گام به گام به فرآیندهای قضاوتی مبتنی بر ادراک شخصی حسابرسان تغییر جهت می‌دهد و بیشتر بر جنبه‌های عملی در تصمیم‌گیری متمرکز می‌شود. همواره در تصمیم‌گیری به واژه‌هایی همچون پرماتیسم برخورد می‌کنیم. (ویندهورست، ۲۰۱۱: ۴۳). در واقع واژه، «پراگماتیک<sup>۱</sup>»، «عملگرایی<sup>۲۲</sup>»، «حل مسئله<sup>۲۳</sup>» و «واکنش به یک محیط<sup>۲۴</sup>» مفاهیم مشابهی هستند که در مفهوم‌سازی واژه تصمیم‌گیری خردمندانه می‌تواند در حرفه‌ی حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. لام و منساح (۲۰۱۶) در این باره بیان می‌کنند، زمانی‌که گفته می‌شود که یک حسابرس تصمیمی را اتخاذ کرده است، سه مفهوم در ذهن ما نقش می‌بندد: (۱) وی یک سری از اقدامات را در راستای انجام دادن آن آغاز کرده است (۲) وی ذهن خود را برای انجام یک موضوع خاص فارغ از چارچوب‌های ذهنی گذشته، آماده ساخته است (۳) وی یک نظر یا رای را در این زمینه ارایه کرده است که یک فرد باید در یک شرایط خاص بعد از ارایه راه‌حل‌های جایگزین، اقداماتی را

و قضاوت، ارتباط مستقیم بین سبک‌های تفکر و سبک‌های مدیریت و تصمیم‌گیری وجود دارد. ولیان و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان براساس تحلیل داده بنیاد» انجام دادند. در این پژوهش که از منظر روش‌شناسی، کیفی بود، از تحلیل تئوری زمینه‌ای (تحلیل داده بنیاد) استفاده شد و برای جمع‌آوری داده‌های مدل تصمیم‌گیری خردمندانه از مصاحبه استفاده شد و تحلیل‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت و در نهایت مدل پژوهش براساس چارچوب تئوریک طراحی گردید. نتایج نشان از معرفی سازه یا مولفه‌ای بنام «تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان» داشت که در آن تصمیم‌گیری بخردانه به‌عنوان یک فرآیند، منسجم، انعکاسی، شناختی و عاطفی معرفی گردید که شرایط درونی و بیرونی را در زمینه تصمیم‌گیری مدنظر قرار می‌دهد و به بیشترین تعداد ذی‌نفعان توجه دارد. بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس انجام دادند. بدین منظور تأثیر پنج مؤلفه اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس از طریق پرسشنامه‌ای که در بین ۱۱۹ نفر از حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان حسابرسی توزیع شد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. روش پژوهش، توصیفی-پیمایشی می‌باشد و جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش از تحلیل واریانس و رگرسیون با نرم‌افزار SPSS استفاده شد. نتایج نشان داد که هر پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مولفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد بنابراین، مؤسسات حسابرسی باید به افزایش دانش و مهارت حرفه‌ای کارکنان مؤسسه خود به‌منظور افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها توجه ویژه نمایند. مشایخی فرد و

داخلی در افشای تقلب شرکت محل فعالیت به واسطه وجود بلوغ خرد فرهنگی انجام دادند. این پژوهش در مورد حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه کشور اندونزی صورت پذیرفته است و تعداد ۲۱۵ نفر از حسابرسان داخلی در آن مشارکت داشتند. ابزار پژوهش پرسشنامه بود و برای تحلیل از معادلات ساختاری و حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج نشان داد وجود معیارهایی همچون احترام به حقوق دیگران و رعایت هنجارهای حرفه‌ای در محیط‌های شغلی و وجود استقلال‌های رفتاری و وظیفه‌ای از جمله موارد بلوغ یافتگی خرد فرهنگی محسوب می‌شود که در صورت وجود آن در محیط‌های شغلی می‌توان افزایش چشم‌گیری از سطح افشای مسئولانه حسابرسان داخلی را شاهد بود. بر این مبنا ارتباط مثبتی بین بلوغ خرد فرهنگی با انجام وظایف حسابرسان داخلی تایید شد. عبدالحلیم و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «شناسایی فاکتورهای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی» انجام دادند. در این پژوهش که با استفاده از تحلیل‌های کیفی در مرحله اول اقدام به شناسایی مولفه‌های اصلی تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای شد، تعداد ۲۰ خبره از شرکای حسابرسی مشارکت داشتند و مولفه‌هایی همچون جنسیت، فرهنگ، خرد و عقلانیت در تصمیم‌گیری را شناسایی کردند. سپس به منظور تبیین این مولفه‌ها در جامعه هدف یعنی حسابرسان، با کمک ۱۲۹ حسابرس تلاش شد تا تأثیر مولفه‌های شناسایی شده بر قضاوت حرفه‌ای مورد بررسی قرار گیرد. نتایج نشان داد، هر سه معیار بر روی قضاوت حسابرس تأثیرگذار هستند، اما وجود خردورزی و تعقل‌گرایی میزان تردید حرفه‌ای حسابرس را به‌عنوان یکی از ابعاد قضاوت حرفه‌ای بیشتر از دو معیار دیگر تحت تأثیر قرار می‌دهد. کورتیس و همکاران<sup>۴۲</sup> (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارتباط سبک‌های تفکر و تصمیم‌گیری خردمندانه (عقلایی)» انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که با توجه به ارتباط بین تفاوت‌های فردی و شناختی افراد با سبک پردازش اطلاعات، تصمیم‌گیری

### شیوه پژوهش

در سال‌های اخیر با رشد پژوهش‌ها در حوزه‌های مختلف علوم و مواجه شدن جامعه علمی با انفجار اطلاعات، انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره‌ی پژوهش‌های انجام شده در یک موضوع خاص را به شیوه‌ای نظامند و علمی فرا روی پژوهشگران قرار می‌دهند، گسترش روز افزونی یافته است (ازکیا و توکلی، ۱۳۸۵). یکی از روش‌هایی که به منظور بررسی، ترکیب و مفهوم‌سازی محتوای علمی معرفی و مورد توجه قرار گرفته است، رویکرد پژوهشی فرا تحلیل می‌باشد. فرا تحلیل یکی از ابعاد فرا مطالعه است که به بررسی واکاوانه در یافته‌های پژوهش‌های گذشته در رابطه با موضوع پژوهش می‌پردازد (استیرلینگ<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۱). در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فرا تحلیل استفاده می‌شود. فرا تحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و شاخص‌های می‌باشد که شاید مهمترین این گام‌ها، مراحل ۷ گانه سندلوسکی و باروس (آندریل و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۹) باشد که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص براساس شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته را در بر می‌گیرد. سپس در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر، تاثیرگذارترین شاخص‌های شناسایی شده در قالب یک مدل سلسله‌مراتبی تعیین می‌گردد. براین اساس، رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطبق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است؛ بدین منظور به‌طور خلاصه باید بیان نمود، ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک تحقیق براساس فراتحلیل، ابتدا معیارهای مربوط به درایتِ خردمندانه‌ی حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای شناسایی و براساس تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مورد تایید یا حذف قرار می‌گیرند و در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری فراگیر، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تاثیرگذاری در حرفه حسابرسان تبیین می‌شوند.

همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرسان بر تاثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود که با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای تعداد ۱۹۶ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند. تحلیل نتایج براساس رویکرد معادلات ساختاری و تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) انجام گرفت. نتایج نشان داد که اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای تاثیر ندارد، ولی ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و منفی در تاثیرگذاری اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای دارد. همچنین هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای تاثیر معنادار و منفی دارد و ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و مثبت در تاثیرگذاری هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای ایفا می‌کند. بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند. در این پژوهش از نسل دوم روش‌های الگو یابی معادلات ساختاری روش کمترین مجذورات جزئی PLS با استفاده از نرم افزار Smart PLS برای بررسی اعتبار سازه‌ها و همچنین آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. جامعه آماری این پژوهش شامل ۱۱۹ نفر از کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که در مؤسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به بعد تعمق می‌باشد که به نظر می‌رسد مؤسسات حسابرسان باید توجه و دقت خود را بر امور اساسی و مهم قرار داده و از جنبه‌های ظاهری و آشکار مسائل مالی به وجود آمده، فراتر می‌روند.

## سوال‌های پژوهش

سوال پژوهش در بخش کیفی) ویژگی‌های درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای کدامند؟  
سوال پژوهش در بخش کمی) تاثیرگذارترین ویژگی درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای کدامند؟

## یافته‌ها

### یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی همچون جهاد دانشگاهی (SID) در ایران؛ پایگاه نشریات کشور (MAGIRAN) ایران؛ مرکز پژوهش‌های علوم رایانه‌ای اسلامی (NOORSOFR) ایران؛ مرجع بین‌المللی مقالات روز دنیا (Scencedirect)؛ مرجع امرالد (Emeraldinsight) و مرج (OnlineLierary)، طبق فرآیند مشخص زیر، تعداد کل پژوهش‌های معتبر و قابل اتکا در این پژوهش مشخص گردیدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد.

همانطور که مشاهده می‌شود، تعداد ۱۲ پژوهش مورد تایید محتوایی قرار گرفتند که در گام بعدی می‌بایست، براساس رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مولفه‌ها و شاخص‌های مرتبط به موضوع پژوهش نمود. براساس این روش ابتدا ۱۲ پژوهش تایید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی<sup>۳۱</sup> شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۶ نفر از اعضای پانل پژوهش مجدداً برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند.

### جامعه‌آماری پژوهش

مشارکت‌کنندگان این پژوهش باتوجه به ماهیت آن در دو بخش کیفی و کمی می‌باشند. در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های مورد نظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان رشته حسابداری می‌باشد که در تحلیل و شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌ها مشارکت دارند. به عبارت دیگر، این مشارکت‌کنندگان در دو بخش یعنی بخش فراتحلیل و بخش تحلیل دلفی با محققان مشارکت نمودند. این افراد از طریق روش نمونه‌گیری کیفی همگن به عنوان اعضای گروه پانل انتخاب شدند. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (صادقی‌فسائی و ناصری‌راد، ۱۳۹۱). اما جامعه هدف در بخش کمی ۳۰ حسابرس مستقل بودند که باتوجه به الزام تحلیل‌های ساختاری-تفسیری فراگیر، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد و هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در سطح حرفه حسابرسی می‌باشد. در واقع از آنجاییکه روش تفسیری-ساختاری فراگیر یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۱)؛ مالون<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۸) و آتری و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۳) حد





شکل (۱) فرآیند تعیین پژوهش‌ها و مقالات مناسب جهت شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌ها

جدول (۱) ارزیابی انتقادی پژوهش‌های شناسایی شده

معیارهای ارزیابی انتقادی/پژوهش‌ها	والنتینا و گودکین (۲۰۲۰)	پارانوان و همکاران (۲۰۱۸)	کادوس و ژئو (۲۰۱۸)	یانگ و همکاران (۲۰۱۸)	الانگوان و سادینبای (۲۰۱۸)	لام و منساج (۲۰۱۶)	سوینی و همکاران (۲۰۱۴)	برگسما و آردیت (۲۰۱۳)	میلی (۲۰۱۰)	ولیان و همکاران (۱۳۹۸)	مشایخی فردی و همکاران (۱۳۹۸)	جاویدی و همکاران (۱۳۹۷)
هدف پژوهش	۴	۳	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۳	۴	۵	۲
منطق روش پژوهش	۳	۴	۲	۴	۲	۲	۲	۲	۳	۲	۳	۴
طرح پژوهش	۳	۵	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۳	۴	۲	۴
روش نمونه‌گیری	۴	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۲	۲	۴
نحوه جمع‌آوری داده‌ها	۴	۴	۳	۲	۳	۴	۲	۳	۴	۵	۲	۳
تعمیم یافته‌ها	۳	۳	۳	۲	۱	۴	۲	۴	۳	۲	۴	۳
رویکردهای اخلاقی	۴	۴	۴	۳	۲	۴	۴	۳	۳	۴	۳	۴
نحوه تحلیل آماری یافته‌ها	۴	۳	۴	۳	۳	۴	۲	۳	۳	۳	۴	۳
ارزش پژوهش	۳	۴	۴	۱	۱	۳	۴	۵	۵	۵	۵	۴
جمع	۳۲	۳۴	۳۱	۲۲	۲۰	۳۴	۳۰	۳۱	۳۰	۳۴	۳۳	۳۲

تایید شده و براساس روش استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود. در ابتدا باید متون انتخابی از منابع پژوهش را در قالب مضامین پایه کدگذاری نمود تا بتوان این مضامین متنوع و شاید در ظاهر نامربوط را به گونه‌ای مناسب با یکدیگر

همانطور که مشاهده می‌شود، دو پژوهش یانگ و همکاران (۲۰۱۸) و الانگوان و سادینبای (۲۰۱۸) از مجموع ۱۲ پژوهش تایید شده، در این ارزیابی به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را از اعضای پانل دریافت نمودند، حذف می‌شوند. حال باتوجه به پژوهش‌های

ترکیب نمود. مجموع کدهای به دست آمده از مضمون می‌باشد که در جدول (۲) برای رعایت پژوهش‌های تایید شده از مرحله ارزیابی انتقادی ۸۶ اختصار به بخشی از آن‌ها اشاره شده است.

جدول (۲) بخشی از مضامین پایه‌ی پژوهش

مضمون پایه	محتوی استخراج شده
۱- پاسخگویی ۲- مسئولیت پذیری	۱- هرچند در حرفه حسابرسی تصمیم‌گیری دارای قواعد مشخصی است و همراستا با استانداردهای مدون در این زمینه می‌بایست صورت گیرد، اما برحسب تفاوت‌های فردی، تصمیم‌گیری‌های حسابرسان می‌بایست بر انگیزه‌های اجتماعی همچون پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری باشد (کادوس و ژو، ۲۰۱۸)
۷- خودآگاهی	۶- خود آگاهی سبب می‌شود حسابرسان خردمند نه تنها یک تصویر واقعی از خود داشته باشند، بلکه با تلفیق مناسب توانایی و نقاط قوت در تصمیم‌گیری‌ها، روابط بین مدیر و محیط پیرامون را بهتر درک نمایند (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸).
۱۱- تناسب بین ذهنیت با عملکردهای حرفه‌ای	۹- قضاوت حسابرسی زمانی اثربخشی لازم را خواهد داشت که حسابرسان توانمندی ایجاد تعادل ذهنیت خود با عملکردهای حرفه‌ای در مسیر حسابرسی را داشته باشد (سوینی و همکاران، ۲۰۱۴)
۲۱- توجه به اکثریت منافع ذینفعان	۱۷- کارکردن حسابرسان بر روی چندین کار به طور همزمان و بیشتر از ساعات تعیین شده، واقعیتی است که دور از تفکر حرفه‌ای و توجه به اکثریت منافع ذینفعان می‌باشد (جاویدی و همکاران، ۱۳۹۷)
۲۷- شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی ۲۸- رعایت عدالت در حرفه حسابرسی	۲۴- رسیدن به شناخت در حرفه حسابرسی عامل مهمی در قضاوت حسابرسان محسوب می‌شود، شناختی که به مرور در مسیر کارراهه شغلی با شکستن چارچوب‌های ذهنی مرجع حادث می‌شود و فرد را نسبت به رعایت عدالت در این حرفه پایبندتر می‌نماید (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸).
۲۹- درک عمیق فراتر از موضوع تصمیم	۲۵- تصمیم‌گیرنده می‌بایست درک عمیقی فراتر از موضوع مورد تصمیم داشته باشد، تا بر مبنای آن بتواند خردمندانه درایت نماید تا بیشترین منفعت را به خود و دیگران تعمیم دهد (میلی، ۲۰۱۰)
۳۶- شناخت خطاهای ادراکی	۳۳- حسابرسان حرفه‌ای برای کاهش تنش در شرایط حساس حسابرسی می‌بایست قابلیت شناخت ویژگی‌های ادراکی خود به منظور کاهش سوگیری‌های قضاوتی را داشته باشد (لام و منساح، ۲۰۱۶)
۴۳- شهود در تصمیم‌گیری	۳۹- شهود در تصمیم‌گیری برای فرد لازمه موفقیت برای رسیدن به هدف می‌باشد و اگر نادیده گرفته شود، بخش مهمی از تصمیم‌گیری دچار اخلال شده است (والنتینا و گودکین، ۲۰۲۰)
۵۳- تفکر شهودی ۵۴- شناخت بازار سرمایه ۵۵- شناخت صاحبکاران	۵۱- یک حسابرسان دارای تفکر شهودی به منظور اتخاذ بهترین تصمیم، می‌بایست نسبت به تغییرات بازار سرمایه و ویژگی صاحبکاران شناخت نسبی براساس تجربیات کاری خود کسب کرده باشد (لام و منساح، ۲۰۱۶).
۵۹- شناخت محیطی ۶۰- تجربه حسابرسان	۵۴- لایبی و لوفت (۱۹۹۳) عملکرد قضاوت حسابرسی را تابعی از محرک‌های محیطی، شناخت و تجربه دانسته‌اند، محرک‌هایی که باعث افزایش سطح اثربخشی حسابرسان خواهد شد (مشایخی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۸).
۶۳- توانایی فردی در پیچیدگی‌های حرفه‌ای	۵۷- توانایی‌های افراد حتی باوجود منحصر به فرد بودنشان در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه حسابرسی نقش مهمی در یادگیری و ارتقای سطح قضاوت حسابرسی ایفا می‌نمایند (مشایخی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۸)
۶۵- تجربه در حسابرسی ۶۶- داشتن تفسیرهای استنباطی	۵۹- حسابرسان دارای تجربه و دانش فنی، جهت تصمیم‌گیری دیدگاه‌های چندبعدی را مدنظر قرار می‌دهند، تفسیرهای استنباطی را ارزیابی می‌کنند، معانی مشترک را پیدا می‌کنند و به یک دیدگاه ترکیبی دست پیدا می‌نمایند که سبب حل مسئله می‌گردد (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸).

مضمون پایه	محتوی استخراج شده
۶۹- حرکت در مدار قوانین ۷۰- پایبندی به اِلمان‌های اخلاقی ۷۱- تناسب ادراک با ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی	۶۶- یک هنجار حرفه‌ای در حسابرسی حرکت در مدار قوانین و اِلمان‌های اخلاقی است که اگر به درستی رعایت گردد، نشان دهنده‌ی تناسب ادراک با ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی و رسیدن به بلوغ او می‌باشد (پارانونان و همکاران، ۲۰۱۸)
۷۴- حفظ هیجان ۷۵- تعادل عاطفی ۷۶- بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری	۶۹- درایت حسابرس و رعایت مرز خردمندی در قضاوت حسابرس به راحتی محقق نمی‌شود و بیشتر حالتی آرمانی و عرفانی است که فرد به مرور به طور نسبی و با حفظ هیجانات و تعادل عاطفی می‌تواند کسب نمود و سرمقصد آن بصیرت و شهود در انتخاب بهترین تصمیم است (پارانونان و همکاران، ۲۰۱۸).
۷۹- قدرت ذهنی و شهودی ۸۰- شکستن پیش‌فرض‌های ذهنی	۷۷- از آنجاییکه یکی از ویژگی‌های فردی، قدرت ذهنی و شهود است، در هر فرآیند آزمون و گزارشگری همچون حسابرسی که توأم با قضاوت است، شکستن پیش‌فرض‌های ذهنی یک ضرورت برای رسیدن به بهترین قضاوت است (مشایخی فرد و همکاران، ۱۳۹۸)
۸۲- شناخت در حسابرسی ۸۳- فراترنگری ۸۴- عمق بخشی فکری	۷۹- شناخت در حسابرسی موضوعی مبهم و مبتنی بر برداشتی آزاد برای هر فرد است، اما رسیدن به شناخت در حسابرسی نیازمند دارا بودن تفکری پیچیده و فراتر از حیطه حرفه حسابرسی است (سوینی و همکاران، ۲۰۱۴)
۸۷- شناخت تضادهای ذهنی ۸۸- شناخت سوگیری‌های ادراکی در تصمیم‌گیری	۸۱- از جمله ویژگی خردمندی در تصمیم‌گیری شناخت تضاد ذهنی با واقعیت هاست که در قالب خطاهای ادراکی و اصطلاحات تورش در تصمیم‌گیری خود را به منصفه ظهور می‌رساند (برگسما و آردلت، ۲۰۱۲)

همانطور که می‌دانید، تحلیل دلفی یک تکنیک تصمیم‌گیری براساس نظر خبرگان می‌باشد که طی چند مرحله به صورت رفت و برگشتی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک می‌باشد. نقطه‌ای که قابلیت اتکای مضامین شناسایی شده مورد تایید قرار گرفته است. براین اساس در این مرحله از تحلیل با کمک دو معیار میانگین و ضریب توافق اقدام به انجام تحلیل دلفی می‌شود. جدول (۵) تحلیل دلفی مضامین شناسایی شده را نشان می‌دهد.

باتوجه به محدودیت صفحات مجله، در این بخش تلاش شد تا بخشی از مضامین ارائه گردند. اما نکته قابل توجه این است که از مجموع ۱۱۸ محتوای استخراج شده، تعداد ۸۸ مضمون اولیه مشخص شد که در نهایت ۲۰ مضمون اساسی (پایه) در قالب سه مضمون سازمان دهنده (مولفه) به ترتیب زیر خلاصه شدند.

حال به منظور کنترل کیفیت از روایی و پایایی و تحلیل دلفی (در بخش تجزیه و تحلیل یافته) مضامین ایجاد شده در قالب چک لیست امتیازی زیر تدوین می‌شوند و بین جامعه هدف در بخش کیفی توزیع می‌گردند.

جدول (۳) مضامین شناسایی شده ویژگی‌های درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای

مضامین سازمان دهنده (مولفه‌ها)	مضامین پایه (شاخص‌ها)
	یادگیری در طول مسیر حرفه‌ای (کارراه شغلی)
	توجه به اکثریت منافع ذینفعان
	ارزیابی توانمندی فردی در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ی حسابرسی
تفکر حرفه‌ای	ارزیابی ارزش‌های حرفه حسابرسی
	توسعه دانش فردی در مسیر حرفه‌ای
	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
	داشتن تفسیرهای استنباطی
تفکر اجتماعی	تمرکز بر رویکردهای اجتماعی و مسئولانه در قبال جامعه

مضامین سازمان دهنده (مولفه‌ها)	مضامین پایه (شاخص‌ها)
	<p>پایبندی به اخلاق حرفه‌ای</p> <p>حرکت در مسیر مقررات و استانداردهای مدون</p> <p>رعایت اِلمان‌های کیفی همچون تردید و بی‌طرفی در حرفه حسابرسی</p> <p>پایبندی به رعایت انصاف و عدالت</p> <p>مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال</p>
تفکر شناختی	<p>شناخت ویژگی‌های اختصاصی بازار سرمایه (همچون فرهنگ و نوع صنعت)</p> <p>عمق بخشیدن به افکاری فراتر از حیطه حرفه حسابرسی</p> <p>شناخت سوگیری‌های قضاوتی در حرفه حسابرسی</p> <p>آینده‌نگری در زمان اتخاذ تصمیم</p> <p>شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی به منظور رسیدن به سطح شناخت حرفه‌ای</p> <p>حفظ هیجانانگیز در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ای حسابرسی</p> <p>اتکای متعادل بر بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری حرفه‌ای</p>

#### جدول (۴) چک لیست امتیازی

مضامین سازمان دهنده (مولفه‌ها)	مضامین پایه (شاخص‌ها)	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
تفکر حرفه‌ای	<p>یادگیری در طول مسیر حرفه‌ای (کارراهه شغلی)</p> <p>توجه به اکثریت منافع ذینفعان</p> <p>ارزیابی توانمندی فردی در مواجهه با پیچیدگی‌ها</p> <p>ارزیابی ارزش‌های حرفه حسابرسی</p> <p>توسعه دانش فردی در مسیر حرفه‌ای</p> <p>ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای</p> <p>داشتن تفسیرهای استنباطی</p> <p>پایبندی به اخلاق حرفه‌ای</p>							
تفکر اجتماعی	<p>تمرکز بر رویکردهای اجتماعی و مسئولانه در قبال جامعه</p> <p>حرکت در مسیر مقررات و استانداردهای مدون</p> <p>رعایت اِلمان‌های کیفی همچون تردید و بی‌طرفی</p> <p>پایبندی به رعایت انصاف و عدالت</p> <p>مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال</p>							
تفکر شناختی	<p>شناخت ویژگی‌های اختصاصی بازار سرمایه (همچون فرهنگ و نوع صنعت)</p> <p>عمق بخشیدن به افکاری فراتر از حیطه حرفه حسابرسی</p> <p>شناخت سوگیری‌های قضاوتی در حرفه حسابرسی</p> <p>آینده‌نگری در زمان اتخاذ تصمیم</p> <p>شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی به منظور رسیدن به سطح شناخت حرفه‌ای</p> <p>حفظ هیجانانگیز در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ای حسابرسی</p> <p>اتکای متعادل بر بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری حرفه‌ای</p>							

## جدول (۵) تحلیل دلفی

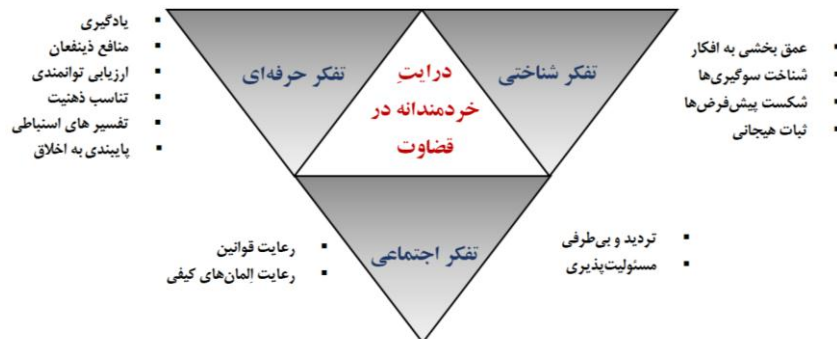
مضامین سازمان دهنده (مولفه‌ها)	میانگین	ضریب توافق	مضامین پایه (شاخص‌ها)	میانگین	ضریب توافق	تایید/حذف
تفکر حرفه‌ای	۵	۰/۷	یادگیری در طول مسیر حرفه‌ای (کارراهه شغلی)	۵/۱۰	۰/۷۵	تایید
			توجه به اکثریت منافع ذینفعان	۵/۲۰	۰/۸	تایید
			ارزیابی توانمندی فردی در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ی حسابرسی	۵	۰/۷	تایید
			ارزیابی ارزش‌های حرفه حسابرسی	۳/۵۰	۰/۳۰	حذف
			توسعه دانش فردی در مسیر حرفه‌ای	۴	۰/۴۵	حذف
			ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای	۵	۰/۷	تایید
			داشتن تفسیرهای استنباطی	۵/۱۰	۰/۷۵	تایید
			پایبندی به اخلاق حرفه‌ای	۵	۰/۷	تایید
			تمرکز بر رویکردهای اجتماعی و مسئولانه در قبال جامعه	۴	۰/۴۵	حذف
			حرکت در مسیر مقررات و استانداردهای مدون	۵	۰/۷۱	تایید
تفکر اجتماعی	۵/۱۵	۰/۷۸	رعایت اِلمان‌های کیفی همچون تردید و بی‌طرفی در حرفه حسابرسی	۵/۱۰	۰/۷۵	تایید
			پایبندی به رعایت انصاف و عدالت	۳	۰/۲۵	حذف
			مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال	۶	۰/۹	تایید
			شناخت ویژگی‌های اختصاصی بازار سرمایه (همچون فرهنگ و نوع صنعت)	۴	۰/۴۵	حذف
تفکر شناختی	۵/۷۰	۰/۸۶	عمق بخشیدن به افکاری فراتر از حیطه حرفه حسابرسی	۵	۰/۷	تایید
			شناخت سوگیری‌های قضاوتی در حرفه حسابرسی	۵/۵۰	۰/۸۸	تایید
			آینده‌نگری در زمان اتخاذ تصمیم	۳	۰/۲۵	حذف
			شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی به منظور رسیدن به سطح شناخت حرفه‌ای	۶	۰/۹	تایید
			حفظ هیجانانگیز در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ی حسابرسی	۵/۲۰	۰/۸	تایید
			اتکای متعادل بر بصیرت و شهود در تصمیم‌گیری حرفه‌ای	۵/۸۰	۰/۸۶	تایید

از پژوهش‌های دیگر ۰/۵ و بالاتر از ۰/۵ ارزیابی شده باشند، مورد تایید قرار می‌گیرند. براین اساس مشخص گردید، ۶ مضمون پایه که میانگینی کمتر از ۵ و ضریب توافقی کمتر از ۰/۵ کسب نموده اند، حذف شدند. مجدداً در دور دوم تحلیل دلفی با حذف مضامین پایه فوق با توزیع چک لیست‌های اصلاح

در تحلیل نتایج جدول (۵) باتوجه به اینکه مقیاس لیکرت چک لیست‌های پژوهش، ۷ گزینه‌ای بود، میانگین مضامینی که ۵ و از ۵ بالاتر باشند و همچنین ضریب توافق نیز باتوجه به پژوهش‌هایی همچون محمدبیگی و همکاران (۱۳۹۳)؛ سلیمانی و بشاش (۱۳۹۲) و ولیان و همکاران (۱۳۹۶) و بسیاری

همانطور که در مدل فوق مشخص است، مولفه‌های رسیدن به درایتِ خردمندانه در قضاوت حرفه‌ای وجود سه تفکر حرفه‌ای، شناختی و اجتماعی است که براساس مضامین مشخص شده مورد بررسی قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر در ادامه به منظور لایه بندی سطوح سلسله مراتبی جهت تعیین اولویت بندی هریک از مضامین، پژوهش وارد تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر می‌شود.

شده بین خبرگان انجام گرفت، که نتایج در دور دوم دلفی تمامی ۱۴ مضمون پایه تایید شده گام اول دلفی را تایید نمود. براین اساس می‌توان استنباط نمود ضمن داشتن پایایی مضامین تایید شده، نقطه اشباع تئوریک برای تایید مفاهیم مربوط به درایتِ خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای ایجاد گردید. براین اساس می‌توان مدل استخراج شده از تحلیل فراتحلیل و دلفی را در قالب زیر ترسیم نمود.



شکل (۲) مدل ویژگی‌های درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای

نمودند و امتیازهای تعریف شده در قسمت توضیحات را به پرسشنامه‌های ماتریسی دادند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، شاخص‌های تایید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی کدگذاری شوند.

**یافته‌های تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر**  
 پس از تایید دلفی به منظور تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر (TISM) پژوهش وارد بخش سوم پژوهش می‌شود. در این بخش اعضای پانل مشارکت

جدول (۶) کدگذاری اختصاری گزاره‌های تایید شده

اختصار	شاخص	اختصار	شاخص
A8	تردید و بی‌طرفی	A1	یادگیری
A9	مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال	A2	منافع ذینفعان
A10	فرا تفکری	A3	ارزیابی توانمندی فردی
A11	شناخت خطای‌های ادراکی	A4	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
A12	شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی	A5	داشتن تفسیرهای استنباطی
A13	ثبات هیجانی	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
A14	بصیرت و شهود	A7	رعایت استانداردها

تعیین شده است. به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ

همانطور که در جدول (۸) مشاهده می‌فرمایید، شاخص‌های تأیید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

به سوال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهار نظر نمایند.

جدول (۷) مقایسه زوجی بین گزاره‌ها براساس فرم ماتریس

شماره	مقایسه زوجی	Yes/No	شرح چگونگی تاثیر
<b>A1 یادگیری در طول مسیر حرفه‌ای</b>			
۱	A1 – A2	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه حرفه‌ای باعث توجه به منافع ذینفعان می‌شود
۲	A2 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۳	A1 – A3	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۴	A3 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۵	A1 – A4	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	
۶	A4 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۷	A1 – A5	Yes <input type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی می‌تواند به داشتن تفسیرهای استنباطی کمک نماید
۸	A5 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۹	A1 – A6	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه دلیلی برای پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
۱۰	A6 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۱	A1 – A7	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی باعث پایبندی به رعایت استانداردها می‌شود
۱۲	A7 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۳	A1 – A8	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی تردید و بی طرفی را تقویت می‌کند
۱۴	A8 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۵	A1 – A9	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی باعث افزایش مسئولیت پذیری و رعایت اعتدال می‌شود
۱۶	A9 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۷	A1 – A10	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۸	A10 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۹	A1 – A11	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۰	A11 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۱	A1 – A12	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی به شکستن چارچوب‌های پیش فرض منتهی می‌شود
۲۲	A12 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۳	A1 – A13	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی باعث ثبات هیجانی می‌شود
۲۴	A13 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۵	A1 – A14	Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>	یادگیری در کارراهه شغلی بصیرت و شهود را تقویت می‌کند
۲۶	A14 – A1	Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>	

شده است. برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط

نکته: باتوجه به محدودیت صفحات مقاله، تنها گزیده‌ای از مقایسه‌های زوجی در این بخش قرار گرفت

به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» مقایسه‌های زوجی درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای در جدول (۱۲) ارائه

زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی<sup>۳۹</sup> به صورت «۱-» یا «۰» وارد می‌شوند که در جدول (۸) ارائه شده‌اند. طبق جدول (۸) خانه‌هایی که گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه

«N» دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید. در ادامه در این مرحله اقدام به تشکیل امتیازها براساس تعامل شاخص‌های مقایسه شده جهت تشکیل ماتریس دستیابی متعامل می‌شود.

جدول (۸) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

شاخص‌ها	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14	قدرت نفوذ
A1	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۲
A2	۱	۱	۱	۱*	۱	۰	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱۳
A3	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۱
A4	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱۰
A5	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۹
A6	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱۴
A7	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۸
A8	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۷
A9	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۶
A10	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۵
A11	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱*	۴
A12	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۴
A13	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۴
A14	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
قدرت وابستگی	۳	۲	۴	۵	۶	۱	۷	۸	۹	۱۰	۱۳	۱۳	۱۳	۱۴	

\* ارتباط انتقال پذیر بین شاخص‌ها

متغیرهایی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود.

همانطور که در جدول (۹) مشاهده می‌شود، اولین و کم اثرترین عامل ایجاد درایت خردمندانه در قضاوت حسابرس کد A14 یعنی بصیرت و شهود در حرفه‌ی حسابرسی می‌باشد و آخرین سطح یعنی شاخص A6 یعنی پایبندی به اخلاق حرفه‌ای به عنوان تاثیرگذارترین ویژگی درایت بخردانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای تعیین گردیدند. سایر سطوح نیز بر این اساس مشخص می‌گردند.

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و ۱\* با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است.

### تعیین روابط بین متغیرها و تشکیل ماتریس مخروطی

در این بخش به منظور تعیین روابط بین متغیرها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل



جدول (۹) مجموعه شاخص خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح اول</b>					
	۱	۱،۲،۶	۱،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A1	یادگیری
	۲	۲،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A2	منافع ذینفعان
	۳	۱،۲،۳،۶	۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A3	ارزیابی توانمندی فردی
	۴	۱،۲،۳،۴،۶	۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A4	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
	۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A5	داشتن تفسیرهای استنباطی
	۶	۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷	۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A7	رعایت استانداردها
	۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸	۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A8	تردید و بی‌طرفی
	۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A9	مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال
	۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A10	فرا تفکری
	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A11	شناخت خطای‌های ادراکی
	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A12	شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی
	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	A13	ثبات هیجانی
I	۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	۱۴	A14	بصیرت و شهود

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح دوم</b>					
	۱	۱،۲،۶	۱،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A1	یادگیری
	۲	۲،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A2	منافع ذینفعان
	۳	۱،۲،۳،۶	۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A3	ارزیابی توانمندی فردی
	۴	۱،۲،۳،۴،۶	۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A4	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
	۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A5	داشتن تفسیرهای استنباطی
	۶	۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷	۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A7	رعایت استانداردها
	۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸	۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A8	تردید و بی‌طرفی
	۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A9	مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال
	۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	A10	فرا تفکری
II	۱۱،۱۲،۱۳	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	A11	شناخت خطای‌های ادراکی
II	۱۱،۱۲،۱۳	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	A12	شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی
II	۱۱،۱۲،۱۳	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	A13	ثبات هیجانی

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح سوم</b>					
	۱	۱،۲،۶	۱،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰	A1	یادگیری
	۲	۲،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰	A2	منافع ذینفعان
	۳	۱،۲،۳،۶	۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰	A3	ارزیابی توانمندی فردی
	۴	۱،۲،۳،۴،۶	۴،۵،۷،۸،۹،۱۰	A4	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
	۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۵،۷،۸،۹،۱۰	A5	داشتن تفسیرهای استنباطی
	۶	۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷	۷،۸،۹،۱۰	A7	رعایت استانداردها
	۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸	۸،۹،۱۰	A8	تردید و بی‌طرفی
	۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۹،۱۰	A9	مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال
III	۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱۰	A10	فرا تفکری

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح چهارم</b>					
	۱	۱،۲،۶	۱،۳،۴،۵،۷،۸،۹	A1	یادگیری
	۲	۲،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹	A2	منافع ذینفعان
	۳	۱،۲،۳،۶	۳،۴،۵،۷،۸،۹	A3	ارزیابی توانمندی فردی
	۴	۱،۲،۳،۴،۶	۴،۵،۷،۸،۹	A4	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
	۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۵،۷،۸،۹	A5	داشتن تفسیرهای استنباطی
	۶	۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷	۷،۸،۹	A7	رعایت استانداردها
	۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸	۸،۹	A8	تردید و بی‌طرفی
IV	۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۹	A9	مسئولیت‌پذیری و رعایت اعتدال

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح پنجم</b>					
	۱	۱،۲،۶	۱،۳،۴،۵،۷،۸	A1	یادگیری
	۲	۲،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸	A2	منافع ذینفعان
	۳	۱،۲،۳،۶	۳،۴،۵،۷،۸	A3	ارزیابی توانمندی فردی
	۴	۱،۲،۳،۴،۶	۴،۵،۷،۸	A4	ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای
	۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۵،۷،۸	A5	داشتن تفسیرهای استنباطی
	۶	۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷	۷،۸	A7	رعایت استانداردها
V	۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸	۸	A8	تردید و بی‌طرفی

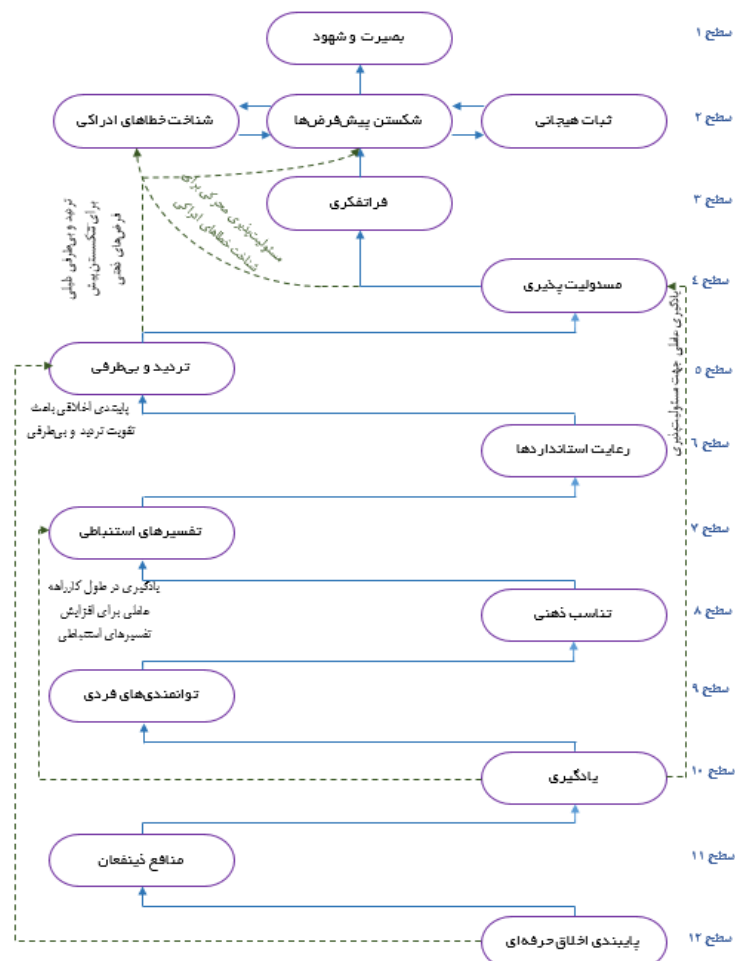
شاخص‌ها	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک سطح
<b>■ تعیین سطح ششم</b>				
یادگیری	A1	۱،۲،۴،۵،۷	۱،۲،۶	۱
منافع ذینفعان	A2	۱،۲،۳،۴،۵،۷	۲،۶	۲
ارزیابی توانمندی فردی	A3	۳،۴،۵،۷	۱،۲،۳،۶	۳
ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای	A4	۴،۵،۷	۱،۲،۳،۴،۶	۴
داشتن تفسیرهای استنباطی	A5	۵،۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۵
پایبندی به اخلاق حرفه‌ای	A6	۱،۲،۳،۴،۵،۷	۶	۶
رعایت استانداردها	A7	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷	VI ۷

شاخص‌ها	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک سطح
<b>■ تعیین سطح هفتم</b>				
یادگیری	A1	۱،۳،۴،۵	۱،۲،۶	۱
منافع ذینفعان	A2	۱،۲،۳،۴،۵	۲،۶	۲
ارزیابی توانمندی فردی	A3	۳،۴،۵	۱،۲،۳،۶	۳
ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای	A4	۴،۵	۱،۲،۳،۴،۶	۴
داشتن تفسیرهای استنباطی	A5	۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶	VII ۵
پایبندی به اخلاق حرفه‌ای	A6	۱،۲،۳،۴،۵	۶	۶

شاخص‌ها	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک سطح
<b>■ تعیین سطح هشتم</b>				
یادگیری	A1	۱،۳،۴	۱،۲،۶	۱
منافع ذینفعان	A2	۱،۲،۳،۴	۲،۶	۲
ارزیابی توانمندی فردی	A3	۳،۴	۱،۲،۳،۶	۳
ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای	A4	۴	۱،۲،۳،۴،۶	VIII ۴
پایبندی به اخلاق حرفه‌ای	A6	۱،۲،۳،۴	۶	۶

شاخص‌ها	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک سطح
<b>■ تعیین سطح نهم IX</b>				
یادگیری	A1	۱،۳	۱،۲،۶	۱
منافع ذینفعان	A2	۱،۲،۳	۲،۶	۲
ارزیابی توانمندی فردی	A3	۳	۱،۲،۳،۶	IX ۳
پایبندی به اخلاق حرفه‌ای	A6	۱،۲،۳	۶	۶

سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح دهم X</b>					
X	۱	۱،۲،۶	۱	A1	یادگیری
	۲	۲،۶	۱،۲	A2	منافع ذینفعان
	۶	۶	۱،۲	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح یازدهم XI</b>					
XI	۲	۲،۶	۲	A2	منافع ذینفعان
	۶	۶	۲،۶	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای
سطح	عناصر مشترک	شاخص ورودی	شاخص خروجی	اختصار	شاخص‌ها
<b>■ تعیین سطح دوازدهم XII</b>					
XII	۶	۶	۶	A6	پایبندی به اخلاق حرفه‌ای



شکل (۳) طراحی مدل مضامین فلسفی درایتِ خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش شناخت ویژگی‌های درایتِ خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای و اولویت بندی آن براساس درجه اهمیت بود. در این پژوهش همانطور که در بخش‌های قبلی توضیح داده شد، در گام اول از فرا تحلیل به منظور شناسایی مضامین مربوط به ایجاد ویژگی‌های درایتِ خردمندانه، استفاده شد. در این تحلیل باتوجه به فقدان پژوهش‌های مرتبط با حوزه حسابرسی، تعداد ۱۲ پژوهش مورد بررسی نهایی به منظور استخراج مضامین مورد نظر هدف پژوهش انتخاب شد. سپس به منظور تایید پژوهش‌ها، مجدداً با کمک اعضای پانل اقدام به ارزیابی انتقادی پژوهش‌های شناسایی شده براساس ۱۰ معیار یاد شده، گردید. نتایج این بخش نشان داد دو پژوهش دیگر حذف و مجموعاً ۱۰ پژوهش مورد تایید نهایی قرار گرفتند. سپس از طریق واکاوی محتوایی و پاراگراف به پاراگراف پژوهش‌های تایید شده، اقدام به تعیین مضامین درایتِ خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای شد. براساس نتایج ۲۰ مضمون پایه (شاخص) در قالب ۳ مضمون سازمان دهنده (مولفه‌ها) شناسایی شدند و برای رسیدن به سطح پایایی مشخص، از تحلیل دلفی استفاده شد. نتایج در تحلیل دلفی ۶ مضمون پایه را حذف نمود و مجموعاً ۱۴ مضمون دیگر وارد فاز تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر شدند. در این مرحله نتایج مشخص ساخت، پایبندی به اخلاق حرفه‌ای به عنوان تاثیرگذارترین مضمون درایتِ خردمندانه حسابرس برای افزایش سطح کیفیت قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی شناسایی شد. در واقع باتوجه به مفهوم درایتِ خردمندانه، تصمیم‌گیرنده (حسابرس) می‌بایست فارغ از هر گونه وابستگی نسبت به اصول اخلاق حرفه‌ای پایبند باشد تا بتواند همراستا با استانداردهای مربوط به استقلال رفتاری و عملکردی در حسابرسی، قضاوتی مبتنی بر واقعیت‌ها داشته باشد. در واقع پایبندی به اصول اخلاقی یکی از معیارهای رفتاری در حرفه حسابرسی است که همراستا با فرآیند تصمیم‌گیری عقلایی که چارچوب

تصمیم‌گیری بخردانه را شکل می‌دهد، همواره مورد تاکید است. پایبندی حسابرس به اخلاق حرفه‌ای باعث خواهد شد تا نسبت به نفوذ و اعمال قدرت دیگران، مستقلانه فکر کند و مستقلانه در این زمینه تصمیم‌گیری نماید. همچنین در سطح یازدهم به عنوان سطحی تاثیرگذار، مشخص شد، احاطه به منافع ذینفعان و رعایت حقوق آنان عامل مهم دیگری است که بر درایتِ خردمندانه حسابرس در تصمیم‌گیری تاثیرگذار است و باعث می‌شود تا حسابرس به عنوان تصمیم‌گیرنده همواره رعایت منافع ذینفعان را در اولویت قرار دهد و در قضاوت خود دچار وسوسه‌های منفعت طلبانه به دلیل نفوذ واسطه‌ها، نشود. توجه به منافع ذینفعان عاملی مهم در ایجاد درایتِ خردمندانه محسوب می‌شود، چراکه اگر تصمیم‌گیرنده تفاوتی بین منافع اقلیت با اکثریت قائل نباشد، بهتر می‌تواند واقعیت‌ها را در مسیر خردمندانه هدایت کند و این اصل به عنوان یکی از اصول تصمیم‌گیری خردمندانه، در حرفه حسابرسی نیز مستثنی نیست و حسابرس باید نسبت به منافع دیگران حساس باشد. از طرف دیگر در سطح دهم مشخص شد، یادگیری در طول مسیر حرفه‌ای (کارراه شغلی) به عنوان مضمون تفکر حرفه‌ای دارای اهمیتی قابل توجه در شکل‌گیری درایتِ خردمندانه حسابرس خواهد داشت. یادگیری در طول کارراه شغلی باعث خواهد شد تا حسابرس تجربیات قابل توجهی کسب نماید و نسبت به چالش‌های احتمالی محیط حرفه‌ای خود درک بهتری داشته باشد و با سرعت و استدلال قابل توجه تری می‌تواند تصمیم‌گیری نماید. در واقع یادگیری در ایجاد درایتِ خردمندانه نقش مهم و قابل توجهی را ایفا می‌کند، چراکه وجود یادگیری نوعی اکتساب در فرآیندهای استنباطی، قضاوت حسابرس به صورت تدریجی ایفا می‌نماید و باعث می‌شود حسابرس درک بهتری از تصمیم‌گیری و اظهارنظر خود منطبق با شواهد و مدارک داشته باشند. از طرف دیگر براساس نتیجه سطح دهم مشخص شد، ارزیابی توانمندی فردی در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ی حسابرسی به عنوان مضمون دیگری از تفکر حرفه‌ای محسوب

مدون) به عنوان مضمونی متوسط از منظر تأثیرگذاری در درایتِ خردمندانه محسوب می‌شود که باعث می‌گردد تا حسابرس در قضاوت‌های خود پایبند به استانداردها باشد، جایی که می‌بایست به استناد به قوانین و آیین‌نامه‌ها تصمیم‌گیری کند. نتایج کسب شده در این پژوهش برحسب مفاهیم و تئوری‌های مطرح شده از منظر تطبیقی تاحدی با پژوهش‌های لام و منساح (۲۰۱۶)؛ سوینی و همکاران (۲۰۱۴) و ولیان و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد.

در واقع این نتایج نشان می‌دهد، برای حرکت در مسیر درایتِ خردمندانه جهت ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای، وجود پیش زمینه‌های نگرش و تفکر حرفه‌ای لازم و ضروری است، چراکه اگر فرد در مسیر درایت‌مندی بخردانه، از ویژگی‌های نگرش حرفه‌ای که براساس تجربه حاصل می‌شود، برخوردار نباشد، قادر نخواهد بود چه به لحاظ محتوایی و چه به لحاظ عملکردی تصمیمی را جهت اتخاذ قضاوت حسابرسی بگیرد که دارای رویکردی فراگیر باشد. یک حسابرس براساس ماهیت رفتار حرفه‌ای که انتخاب می‌کند در طول مسیر حرفه‌ای خود می‌تواند برای تصمیم‌های منتهی به قضاوت خود دلایل و استنباط درستی را انتخاب کند و سایر ویژگی‌ها همچون ویژگی‌های شناختی و ویژگی‌های اجتماعی اگرچه مباحث مهمی هستند، اما باتوجه به ماهیت ویژگی‌های خردمندانه که مبتنی بر فرآیندی گام به گام برای رسیدن به تصمیمی عقلایی است، در اولویت‌های بعدی قرار خواهند گرفت. رسیدن به سطح قضاوت حرفه‌ای که هم به لحاظ پایبندی به اصول اخلاقی و هم به لحاظ پایبندی به استانداردها دارای طیفی از اهمیت هستند، موضوعی است که نتایج این پژوهش آن را به عنوان مبنایی برای ایجاد درایتِ خردمندانه تأیید نمود. تحقیق حاضر باور دارد که ظرفیت تصمیم‌های اثربخش حسابرسان می‌تواند از طریق تلفیق درایتِ خردمندانه در سطح نگرش حرفه‌ای، اجتماعی و مهارت‌های شناختی، ظهور یابد و به افزایش ارزش‌های اجتماعی و منفعت بیشتر جهت تصمیم‌گیری سهامداران منجر شود. هرچند، تحقیق

می‌شود که نقش قابل توجهی در ایجاد درایتِ خردمندانه حسابرس خواهد داشت. یک حسابرس دارای درایتِ خردمندانه ابتدا توانمندی‌های خود برای اظهارنظر در مورد عملکردهای صاحبکار را مورد بررسی قرار می‌دهد تا از این طریق تصمیمی را اتخاذ کند که منطبق بر واقعیت‌ها باشد. حسابرسان دارای درایتِ خردمندانه معمولاً در تصمیم‌گیری‌ها خود سطح توانایی خود را برای انجام بررسی‌های حسابرسی در گام اول مورد بررسی قرار می‌دهند تا مسئولیت‌های اجتماعی خود را به درستی در قبال ذینفعان به انجام برسانند. مضمون مشخص شده در سطح ۸، مضمون ایجاد تناسب بین ذهنیت با عملکرد حرفه‌ای به عنوان مضمون تفکر حرفه‌ای می‌باشد. همانطور که از عنوان این ویژگی بر می‌آید، حسابرس دارای درایتِ خردمندانه تلاش می‌نماید ذهنیت‌های تفسیری خود را براساس عملکردهای منطبق با استانداردهای حسابرسی تنظیم کند تا از این طریق دچار تک بعدی نگری و یا وابستگی به صاحبکاران نشوند، چراکه این موضوع شدت می‌تواند چارچوب‌های تفکر بخردانه را مورد آسیب قرار دهد و باعث گردد تا قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان دچار تداخل شود. در سطح ۷ مدل تفسیری ساختاری فراگیر مشخص شد، تفسیرهای استنباطی به عنوان آخرین مضمون تفکر حرفه‌ای قرار دارد که از نظر اهمیت باتوجه به ۱۲ لایه بودن تأثیرگذاری مضامین، دارای اهمیت نسبی است. به عبارت دیگر تفسیری استنباطی به عنوان یکی از ویژگی‌های درایتِ خردمندانه به حسابرس کمک می‌نماید تا نسبت به فهم موضوع و ایجاد استدلال‌های منطقی برای قضاوت با احاطه بیشتری نسبت به عملکردهای صاحبکار اقدام نماید. وجود تفسیرهای استنباطی باعث خواهد شد تا حسابرس از طریق درایتِ خردمندانه شواهد و مدارک و عملکردهای صاحبکاران را از زوایای مختلف مورد بررسی قرار دهد و صرفاً براساس یک رویکرد تک بعدی بدون هیچ استنباطی اقدام به اظهارنظر ننماید. از طرف دیگر در سطح ۶ مدل ایجاد شده، مشخص گردید، رعایت استانداردها (حرکت در مسیر مقررات و استانداردهای

می‌توان با مباحثه و تفسیر چرایی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بدان دست یافت، که این محدودیت، نیازمند وجود تحقیقات بیشتر در این حوزه می‌باشد. چراکه به منظور تعمیم‌سازی نتایج این تحقیق، محققین علاقه‌مند به مطالعه درایت خردمندانه می‌بایست با شناخت بیشتر بر سایر ابعاد آن همچون ابعاد بیرونی کمتر تمرکز شده در این پژوهش، اقدام به تحقیقات تازه‌تر در این حوزه نمایند و از طریق تحقیقات کمی قابلیت‌های تعمیم‌پذیری آن را توسعه دهند.

#### فهرست منابع

- \* ازکیا، مصطفی،، توکلی، محمود. (۱۳۸۵). فراتحلیل مطالعات رضایت شغلی در سازمان‌های آموزشی، فصلنامه علوم اجتماعی، ۲۷(۲): ۱-۲۶.
- \* ایجانی، ابراهیم، قاضی، حسن،، ملک محمدی. (۱۳۹۱). تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی به کمک مدل‌های شبیه‌سازی، فصلنامه علوم و فنون نظامی، ۸(۲۲): ۲۳(۳): ۵۱-۶۶.
- \* بهارمقدم، مهدی،، پورحیدری، امید، فتحی، زهرا. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر ابعاد ذهنیت فلسفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۲): ۵-۲۲.
- \* بیرجندی، حمید،، خدامی‌پور، احمد،، پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس، حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۲): ۱۵-۲۶.
- \* جاویدی، کاظم،، رویایی، رضوانعلی،، طالب‌نیا، قدرت‌الله، بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس: مبتنی بر تئوری سطح تفسیر فاصله روانی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۹): ۱۴۱-۱۶۹.
- \* رویائی، رضوانعلی،، طالب‌نیا، قدرت‌اله،، حساس یگانه، یحیی،، جلیلی، صابر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت

حاضر نگران تصمیم‌های اتخاذ شده مبتنی بر صرفا داده‌ها و شواهد مبتنی بر واقعیت‌ها است، اما نمی‌توان به‌طور حتم بیان نمود که وجود درایت بخردانه در حسابرسان قابلیت نهادینه شدن دارد، چراکه این موضوع نیازمند یادگیری مستمر و کسب تجربه از محیط‌های حسابرسی متفاوت و چالش برانگیز می‌باشد. این تحقیق پیشنهاد می‌کند یک حیطه تحقیقاتی برای سال‌های آتی می‌تواند این باشد که چگونه ویژگی‌های شناسایی شده به‌طور اثربخش‌تری در سایر محیط‌های بازار سرمایه همچون حیطه‌های رفتاری مدیران و کنترل‌های داخلی نمود پیدا کند. در واقع این تحقیق به‌عنوان یکی از اولین تحقیقات تجربی در زمینه فلسفه حرفه حسابرسی مبتنی بر درایت خردمندانه می‌باشد که به ایجاد دیدگاه‌های کلان‌تر در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند کمک شایان توجهی نماید، تا صرفا براساس واقعیت‌های ظاهری اقدام به تصمیم‌گیری نکنند و تاحدی نیز نتوانند از قدرت‌های دیگری همچون احساس شهود، کنکاش‌های درونی و بیرونی، ثبات عاطفی و مهارت‌های شناختی، به ایجاد ارزش بیشتر برای ذینفعان کمک نمایند. نتایج این تحقیق می‌تواند همچنین به سهامداران کمک کند تا با ادراک عمیق‌تری نسبت به عملکردهای شرکت‌ها تصمیم‌گیری نمایند و به ایجاد جذابیت‌های بیشتر جهت سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه کمک نماید. درایت بخردانه حسابرسان، همچنین از طریق برجسته کردن تعامل دست‌اندرکاران با محیط پیرامونی وسیع‌تر، به حیطه تفکری این حوزه همانطور که گفته شد، نقش احساسات، شهود و یادگیری مستمر جهت رفتن ورای دانش فنی را بسط و توسعه می‌دهد. یکی از محدودیت‌های این تحقیق آن است که به‌طور خاص اقدام به تبیین ویژگی‌های درایت خردمندانه در جامعه حسابرسان درگیر کار عملی نمی‌کند که براین اساس می‌توان آن را برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد نمود. همانطور که مولفه درایت بخردانه در داده‌های ناشی از فراتحلیل ارائه شد، اما لزوم توجه به سایر معیارهای ناشناخته‌ی این حوزه بسیار قابل توجه است که تنها

- \* ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کوشکی جهرمی، علیرضا. (۱۳۹۸). مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده‌بنیاد، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۲): ۳۰۱-۳۲۶. doi: 10.22059/acctgrev.2019.265838.1007989
- \* ب. انگلیسی
- \* Abdul Halim, H., Jafar, H., Janudin, Sh, E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia, *International Business Research*, 11(11): 119-127. 10.5539/ibr.v11n11p119
- \* Bucaro, A. C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates, *Accounting, Organizations and Societ, Accounting, Organizations and Society*; <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.002>
- \* Andrel, J, A., Keith, S, W., Leiby, B, E. (2009). Meta-analysis: A Brief Introduction, *Clinical and Translational Science*, 2(5): 374-378.
- \* Attri, r., Dev, n., & Sharma, v. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, 2(2), 6.
- \* Baltes, P. B., & Smith, J. (1990). Toward a psychology of wisdom and its ontogenesis. In R. J. Sternberg (Ed.), *Toward a psychology of wisdom and its ontogenesis*. New York: Cambridge University Press, 87-120.
- \* Barros, J., Sandelowski, M. (2007). *Handbook for synthesizing qualitative research*, Springer publishing company Inc.
- \* Bergsma, A., & Ardel, M. (2012). Self-reported wisdom and happiness: An empirical investigation. *Journal of Happiness Studies*, 13(3), 481-499
- \* Csikszentmihalyi, M., Rathunde, K. (1990). The psychology of wisdom: An evolutionary interpretation, In R. Sternberg (Ed.), *Wisdom: Its nature, origins, and development*, Cambridge: New York: 25-51
- \* Curtis, j., King, G., Russ, A. (2017). Reexamining the Relationship between Thinking Styles and Transformational Leadership: What Is the Contribution of Imagination and Emotionality? *Journal of Leadership Studies*, 11(2): 8-21. <https://doi.org/10.1002/jls.21508>
- شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، ۱۶(۱): ۱۵-۲۶.
- \* سلیمانی، حمیده، بشاش، لعیا. (۱۳۹۲). اعتباریابی نسخه تجدیدنظر شده مقیاس زمینه‌یابی نیازهای خانواده برای خانواده‌های با فرزند دارای نیازهای ویژه، دانش و پژوهش در روانشناسی کاربردی، ۱۴(۴): ۱۰۶-۱۲۰.
- \* صادقی فسائی، سهیلا، ناصری‌راد، محسن. (۱۳۹۱). عناصر بنیادین پژوهش کیفی در علوم اجتماعی: هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی، روش‌شناسی و روش، *مجله مطالعات اجتماعی ایران*، ۲(۵): ۷۸-۹۸.
- \* عسگری، سعید، رهنمای رودپشتی، فریدون، گودرزی، احمد. (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی. حسابداری مدیریت، ۴(۸): ۱۲۳-۱۳۴.
- \* محمدبیگی، ابوالفضل، محمدصالحی، نرگس، علی گل، محمد. (۱۳۹۳). روایی و پایایی ابزارها و روش‌های مختلف اندازه‌گیری آن‌ها در پژوهش‌های کاربردی، *مجله دانشگاه علوم پزشکی رفسنجان*، ۱۳(۱۲): ۱۱۵۳-۱۱۷۰.
- \* مشایخی‌فرد، سعید، پورزمانی، زهرا، جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس، *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۷): ۲۳-۶۲.
- \* ملانظری، مهناز، اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، *فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۴): ۵۰۵-۵۲۶.
- \* ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴): ۲۱۵-۲۴۶



- Accounting, Organizations and Society, 23(4): 377-410
- \* Ramesh, A., Banwet, D.K., Shankar, R. (2010). "Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration", *Journal of Modelling in Management*, 5(2): 176-193.
  - \* Richardson, M. J., & Pasupathi, M. (2005). Young and growing wiser: Wisdom during adolescence and young adulthood. In R. J. Sternberg, & J. Jordan (Eds.), *A handbook of wisdom. Psycho-logical perspectives*. New York: Cambridge University, 139-159
  - \* Rooney, D. (2013). Being a wise organizational researcher: Ontology, epistemology and axiology. In W. M. K'upers, & D. J. Pauleen (Eds.), *A handbook of practical wisdom: Leadership, organization and integral business practice*. Aldershot: Gower, 79-98
  - \* Schraagen, J. M., Klein, G., & Hoffman, R. R. (2008). The macrocognition framework of naturalistic decision making. In J. M. Schraagen, L. G. Militello, T. Ormerod, & R. Lipshitz (Eds.), *Naturalistic decision making and macrocognition*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 3-25.
  - \* Singh, M. D., & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, 3(2), 10.
  - \* Sternberg, R. J. (2004). What is wisdom and how can we develop it? *Annals of American Academy of Political and Social Science*, 591(12): 164-74.
  - \* Stirling, J., (2001). Thematic networks: an analytic tool for qualitative research, *Qualitative research*, 1(3), 385-405.
  - \* Sweeney, C., Bernardi, R. and Arnold, D. (2014). Could the Level of Personal Indebtedness Influence an Auditor's Professional Decision-Making Process?, *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting)*, 18(2): 89-108. <https://doi.org/10.1108/S1574-076520140000018003>
  - \* Valentine, S., Godkin, L. (2020). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention, *Journal of Business Research*, 98(4): 277-288
  - \* Windhorst, H. D. (2011). Loving wisdom with Dewey and Simone Weil. *Analytic Teaching and Philosophical Praxis*, 31(1), 41-55.
  - \* Dunn, J. (2005). *Auditing Theory and Practice*, Prentice Hall Direct; Subsequent Second Edition.
  - \* Sun, J., Wang, J., Kent, P., Qi, B. (2020). Does sharing the same network auditor in group affiliated firms affect audit quality?, *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(1): 107-133.
  - \* Elangovan, A. R., Suddaby, R. (2018). Solomons for our times: Wisdom in decision-making in organizations, *Organizational Dynamics*, <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2019.03.001>
  - \* Kadous, K., Zhou, Y. (2018). How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Judgment in Complex Audit Tasks?, *Contemporary Accounting Research*, 36(1): 108-131. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12431>
  - \* Lam, K, C, K., Mensah, M. (2016). Auditors' decision-making undergoing-concern uncertainties in low litigation-risk environments: Evidence from Hong Kong, *Journal of Accounting and Public Policy* 25; 706-739.
  - \* Lenz, H. (2008). The Rational Auditor and Moral Norms: The Code of Ethics for Professional Accountants – Lip Service or Self-Binding Agreement?, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2717507>
  - \* Lynch, A, L., Murthy, U, S., Engle, T, J. (2009) Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation. *Accounting Review* 84(4): 1209-1232.
  - \* Malone, D. W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, 63(3), 397-404.
  - \* Melé, D. (2010). Practical wisdom in managerial decision making, *Journal of Management Development*, Vol. 29 Issue: 7/8, pp.637-645, <https://doi.org/10.1108/02621711011059068>
  - \* Paranoan, N., Roreng, P, P., Tandirerung, C, J., Tandungan, E, S. (2018). Disclosing Professionalism Behaviour of Internal Auditor in Preventing Fraud by Using the Local Cultural Wisdom 'Longko' (A Case Study at Toraja Tribe, South Sulawesi, Indonesia), *The 2018 International Conference of Organizational Innovation*, DOI 10.18502/kss.v3i10.3462
  - \* Radcliffe, V, S. (1998). Efficiency audit: An assembly of rationalities and programmes,

- \* Windhorst, H. D. (2011). Loving wisdom with Dewey and Simone Weil. *Analytic Teaching and Philosophical Praxis*, 31(1), 41–55.
- \* Yang, L., Brink, A, G., Wier, B. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment, *International Journal of Auditing*, 22(1): 83-97. <https://doi.org/10.1111/ijau.12106>
- \* Zsombok, C. E. (1997). Naturalistic decision-making: Where are we now? In C. E. Zsombok, & G. Klein (Eds.), *Naturalistic decision making*. Mahwah, NJ: Erlbaum, 3–16.

#### یادداشت ها

---

<sup>1</sup> Sun et al

<sup>2</sup> Bucaro